

npoR

ZEITSCHRIFT
FÜR DAS RECHT
DER NON PROFIT
ORGANISATIONEN

Aktuelles

- Arbeitnehmerüberlassung durch gemeinnützige Einrichtungen S. 86
- Empfehlungen des Deutschen Vereins zur Modernisierung und Entbürokratisierung des
Zuwendungsrechts S. 86

Aufsätze

- Die neuere Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts zur Gemeinnützigkeitsschäd-
lichkeit eines zu engen Destinatärkreises (*Prof. Dr. Thomas Koller*) S. 87
- Wie viel Markt braucht eine Nonprofit-Organisation? (*Prof. Dr. Silke Michalski/Christian Scherhag*) S. 94
- Bringt die Pflichtteilsreform Vorteile für Stiftungen? (*Prof. Dr. Anne Röthel/Kerstin Meyer*) S. 96

Rechtsprechung

- BFH: Abzugsfähigkeit von Auslandsspenden S. 98
- FG Hamburg: Sonderausgabenabzug bei Zuwendungen von Todes wegen S. 98
- BGH: Keine Formbedürftigkeit eines Vertrages über die Zuwendung von Stiftungsgeldern S. 98

Non-Profit-Recht konkret

- Flexibilisierung der Rücklagenbildung bei gemeinnützigen Stiftungen (*Prof. Dr. Birgit Weitemeyer*) S.107

Aufsätze

Prof. Dr. Thomas Koller*

Die neuere Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts zur Gemeinnützigkeitsschädlichkeit eines zu engen Destinatärkreises im schweizerischen Steuerrecht

I. Einleitung

Es dürfte ein länderübergreifender Grundsatz des Gemeinnützigkeitsrechts sein, dass Non-Profit-Organisationen nur dann Anspruch auf eine steuerlich privilegierte Behandlung haben, wenn der Kreis der Destinatäre, die in den Genuss von Leistungen kommen können, *nicht allzu eng ist*. Zwar wird das Gemeinnützigkeitsrecht in aller Regel nicht verlangen, dass die gesamte Bevölkerung profitiert, damit von einer Förderung im Interesse der Allgemeinheit gesprochen werden kann. Ist aber der Kreis der Destinatäre sehr eingeschränkt, fehlt es an einer Förderung der Allgemeinheit, so dass die (steuerlichen) Sonderregeln des Gemeinnützigkeitsrechts nicht mehr zum Tragen kommen können. Wie weit der Destinatärkreis (mindestens) sein muss, ist in den nationalen Steuerrechten unterschiedlich geregelt. Zudem dürften sich wohl in allen Jurisdiktionen im Einzelfall immer wieder schwierige Abgrenzungsfragen stellen.¹

Auch das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht verlangt unter dem Kriterium der *Förderung des Allgemeininteresses* grundsätzlich einen *offenen Destinatärkreis*. Im Folgenden soll kurz skizziert werden, wie das Schweizerische Bundesgericht mit diesem außerordentlich *konkretisierungsbedürftigen* Kriterium in seiner neueren Rechtsprechung umgegangen ist.

II. Die rechtliche Ausgangslage²

1. Die gesetzlichen Grundlagen

Gemäß Art. 56 lit. g DBG³ sind juristische Personen, die *öffentliche* oder *gemeinnützige* Zwecke verfolgen, bei der *direkten Bundessteuer* für den Gewinn von der Steuerpflicht befreit, der ausschließlichen und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Freiwillige Leistungen von Geld oder übrigen Vermögenswerten, die an solche juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz erbracht werden, können im Umfang von maximal 20% der um gewisse Aufwendungen verminderten Einkünfte (bei natürlichen Personen) bzw. von maximal 20% des Reingewinns (bei juristischen Personen) in Abzug gebracht werden.⁴ Für die *kantonale und kommunale Einkommenssteuer* gilt – abgesehen von der Obergrenze der jährlich zulässigen Abzüge (die jeder Kanton selber festlegen kann) – grundsätzlich dasselbe.⁵ Sodann kennt auch das schweizerische *Mehrwertsteuerrecht* Sonderregeln im Zusammenhang mit gemeinnützigen Institutionen.⁶ Im Weiteren enthalten auch die ausschließlich vom kantonalen Recht beherrschten Erbschafts- und Schenkungssteuern Bestimmungen für gemeinnützige Institutionen.⁷

Eine nähere Umschreibung, was unter *gemeinnützig* zu verstehen ist, findet sich in den erwähnten gesetzlichen Bestimmungen nicht.

2. Das Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8.7.1994 und die Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen vom 18.1.2008

Die gesetzlichen Regeln über die steuerliche Behandlung von freiwilligen Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen in der Schweiz sind außerordentlich knapp und ganz besonders *konkretisierungsbedürftig*. Es ist daher Sache der Steuer- und der Steuerjustizbehörden sowie der Steuerrechtslehre, den Normen des schweizerischen Gemeinnützigkeitsrechts genauere Konturen zu verleihen. Um eine einigermaßen gleichmäßige Handhabung der

* Ordinarius für Privatrecht und Sozialversicherungsrecht, unter Berücksichtigung des Steuerrechts, an der Universität Bern. Ich danke meinem Assistenten lic.iur. Norbert Sennhauer, Fürsprecher, herzlich für die konstruktiv-kritische Durchsicht des Textes. Das Manuskript wurde am 4.11.2009 abgeschlossen.

1 Siehe dazu etwa den Überblick bei von Hippel/Walz, Rechtsvergleichender Generalbericht, in: Walz/von Auer/von Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, S. 89 ff., 117 ff. Zur konkreten Rechtslage in verschiedenen Ländern vgl. die entsprechenden Länderberichte im selben Werk.

2 Zum Steuersystem der Schweiz (soweit es vorliegend von Interesse ist) sowie zur gesetzlichen Regelung der steuerlichen Privilegierung wegen Gemeinnützigkeit vgl. etwa Th. Koller, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/von Auer/von Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, S. 441 ff.

3 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (SR 642.11).

4 Art. 33a und Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG.

5 Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG (Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990; SR 642.14) betreffend die Befreiung gemeinnütziger Institutionen von der Steuerpflicht; Art. 9 Abs. 2 lit. i und Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG betreffend Abzugsfähigkeit von Spenden. Gemeinnützige Institutionen sind in den Kantonen und Gemeinden nicht nur von der Gewinnsteuer, sondern auch von der Kapitalsteuer befreit. Auf Bundesebene existiert keine Kapitalsteuer.

6 Art. 14 Ziff. 7 MWSTV (Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22.6.1994; AS 1994 S. 1464 ff.; gültig für die Jahre 1995 bis 2000); Art. 18 Ziff. 8, 10, 12 und 17, Art. 25 Abs. 1 lit. d sowie Art. 33a aMWSTG (Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2.9.1999; SR 641.20; gültig für die Jahre 2001 bis 2009); Art. 3 lit. i und j, Art. 10 Abs. 2 lit. c sowie Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8, 10, 12, 17 und 27 nMWSTG (Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12.6.2009 in Kraft ab 1.1.2010).

7 Th. Koller (Fn.2), S. 451.

bundessteuerrechtlichen Bestimmungen über die Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen zu erreichen, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 8.7.1994 das *Kreisschreiben Nr. 12* über die Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen, sowie über die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen erlassen (im Folgenden: KS Nr. 12).⁸ Für die Steuerjustizbehörden ist dieses Kreisschreiben nicht verbindlich. Da es aber im Wesentlichen die langjährige Praxis des Bundesgerichts zur Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen im Recht der direkten Bundessteuer wiedergibt, kommt ihm eine hohe faktische Geltung zu. Formal anwendbar ist das Kreisschreiben an sich nur auf die direkte Bundessteuer, nicht aber auf die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden. In der Praxis befolgen allerdings die kantonalen Steuerbehörden die Richtlinien des Kreisschreibens über weite Strecken auch bei der Veranlagung der kantonalen und kommunalen direkten Steuern. Zudem wird es von den Behörden in den Grundzügen ebenso im (eidgenössischen) Mehrwertsteuerrecht sowie im kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht befolgt.⁹

In diesem Kreisschreiben werden unter anderem die Kriterien umschrieben, welche eine juristische Person zu erfüllen hat, damit sie als gemeinnützig gilt. Erforderlich sind die *Unwiderruflichkeit der Zweckbindung*,¹⁰ die *Ausschließlichkeit der Mittelverwendung*, die *tatsächliche Verwirklichung der vorgegebenen Zwecksetzung*, *Uneigennützigkeit* sowie – und das steht vorliegend im Zentrum des Interesses – die *Verfolgung des Allgemeininteresses*.¹¹ Die (engere oder weitere) Umschreibung des Destinatärkreises tangiert das letztgenannte Kriterium. Im Kreisschreiben steht dazu wörtlich:¹²

„Ein Allgemeininteresse wird regelmäßig nur dann angenommen, wenn der Kreis der Destinatäre, denen Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist. Ein allzu enger Destinatärkreis (z.B. Begrenzung auf den Kreis einer Familie, die Mitglieder eines Vereins oder die Angehörigen eines bestimmten Berufes) schließt eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit aus.“

Eine nähere Umschreibung, was unter einem hinreichend *offenen Destinatärkreis* zu verstehen ist, findet sich im Kreisschreiben nicht. Es ist daher Sache der Steuer- und insbesondere der *Steuerjustizbehörden*, dieses Kriterium zu konkretisieren. Von besonderem Interesse ist in diesem Zusammenhang naturgemäß die *höchststrichterliche Rechtsprechung* zu dieser Frage.

Im Weiteren hat die Arbeitsgruppe Steuerbefreiung der Schweizerischen Steuerkonferenz, einer Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden, am 18.1.2008 zuhänden der Kantonalen Steuerverwaltungen *Praxishinweise* über die Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen, und über die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen veröffentlicht.¹³ Der genaue Stellenwert dieser Praxishinweise wird sich noch zeigen müssen. Immerhin finden sich bei den einzelnen Fallgruppen, die in diesen Hinweisen besprochen werden, verschiedentlich interessante und zum Teil recht konkrete Hinweise zum Erfordernis der Offenheit des Destinatär-

kreises. So soll etwa eine Kindertagesstätte, um steuerbefreit zu sein, Kinder ohne Unterschied bezüglich Rasse, Nationalität, Sprache, Religion, Geschlecht, sozialer Herkunft oder Unternehmenszugehörigkeit aufnehmen müssen; unzulässig wäre – immer nach diesen Praxishinweisen – eine Beschränkung auf Kinder einer Gemeinde (sic!) oder eines einzigen Quartiers oder bei von Unternehmen gegründeten Tagesstätten auf die Kinder des Personals.¹⁴

III. Das Kriterium des offenen Destinatärkreises in der schweizerischen Steuerrechtslehre

Die schweizerische Steuerrechtslehre schließt sich im Wesentlichen der Umschreibung des Kriteriums des offenen Destinatärkreises im Kreisschreiben Nr. 12 an. Ergänzend und konkretisierend wird etwa ausgeführt, es sei nicht gemeinnützigkeitsschädlich, wenn jemand als Destinatär bestimmte objektive Voraussetzungen erfüllen müsse, solange der Kreis der potentiellen Anwärter offen bzw. nicht zu klein sei.¹⁵ Die Beschränkung auf einen vordefinierten, begrenzten Destinatärkreis sei in vielen Fällen aus verschiedenen Gründen (finanzielle, materielle oder personelle

8 Eine Druckversion dieses Kreisschreibens findet sich z.B. im Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) Band 63, S. 130 ff.

9 Dazu bereits *Th. Koller* (Fn. 2), S. 443 f.; *ders.*, Der steuerbefreite Verein im schweizerischen Recht – eine „unmögliche“ Rechtsform?, in: Kohl/Kübler/Ott/Schmidt (Hrsg.), Zwischen Markt und Staat, Gedächtnisschrift für W. Rainer Walz, 2008, S. 353 ff., 356.

10 Besonders einlässlich zu diesem Kriterium *Th. Koller*, Der steuerbefreite Verein (Fn. 9), S. 353 ff.

11 KS Nr. 12 (Fn. 8), Ziff. II. 2. lit. b, c und d sowie Ziff. II. 3. lit. a und b. Einlässlich zum Ganzen *Th. Koller* (Fn. 2), S. 450 ff., und *ders.*, Stiftungen und Steuern, in: Riemer (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, 2001, S. 39 ff., 60 ff. Aus der neueren schweizerischen Standardliteratur zum Steuerrecht seien hier im Sinne einer Auswahl nur etwa erwähnt: *Zigerlig/Jud*, Art. 33a Rn. 1 ff., in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (im folgenden: DBG) Art. 1-82, 2. Aufl. 2008; *DBG/Greter*, Art. 56 Rn. 23 ff.; *DBG/Brülisauer/Helbing*, Art. 59 Rn. 11 ff.; *Noël*, Art. 33a Rn. 1 ff., in: Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008 (im folgenden LFD); *LFD/Urech*, Art. 56 Rn. 52 ff.; *LFD/Danon*, Art. 59 Rn. 15 ff.

12 KS Nr. 12 (Fn. 8), Ziff. II. 3. lit. a in fine.

13 Siehe zu diesen Praxishinweisen etwa *Imthurn*, Die Praxis der Steuerbefreiung bei privatrechtlich organisierten juristischen Personen mit öffentlichem Zweck, *Steuer Revue* (StR) 2008, S. 760 ff. *Stählin/Nyffenegger*, Steuerbefreiung juristischer Personen mit öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken – Schweizerische Steuerkonferenz publiziert Praxishinweise, *Der Schweizer Treuhänder* (ST) 2008, S. 235 ff., *Th. Koller*, Schweizerisches Gemeinnützigkeitsrecht – Praxishinweise zuhänden der Kantonalen Steuerverwaltungen, *BLS Non Profit Law News* 4/2008, S. 22.

14 Siehe Ziff. 4 II. E. der Praxishinweise (Fn. 13). Anders soll es sich demgegenüber mit Kinderkrippen von Universitäten verhalten (a.a.O. in fine).

15 *Locher*, Kommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), II. Teil, 2004, Art. 56 Rn. 87; ähnlich *Trümpy*, Die Gemeinnützigkeit im Recht der direkten Bundessteuer, der Staats- sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern, Diss. Zürich 1987, S. 86 („eine nicht zum voraus bestimmte Zahl von Personen“); *Th. Koller*, Stiftungen und Steuern (Fn. 11), S. 74; *ders.* (Fn. 2), S. 453.

Kapazität, territoriale Ausrichtung usw.) unumgänglich.¹⁶ Die Tätigkeit einer Institution könne im Allgemeinen nicht der gesamten Bevölkerung zukommen, müsse aber zugunsten eines unbestimmten Teils der Bevölkerung („une partie indéterminée de la population“) ausgerichtet sein, also einen offenen Kreis potentieller Destinatäre anvisieren.¹⁷ Eine (zulässige) Beschränkung des Destinatärkreises könne sich aus der Natur der Sache (z.B. Hilfe für Arme und Kranke) oder wegen der beschränkten Mittel der Institution (z.B. auf einen bestimmten geographischen Kreis) ergeben.¹⁸ Eine Einschränkung sei insoweit gestattet und oft auch notwendig, als sich dies aus der Umschreibung des statutarischen Zwecks ergebe.¹⁹ Habe aber nur ein im Voraus beschränkter enger Kreis von Personen Zugang zur gemeinnützigen Tätigkeit, sei eine Steuerbefreiung nicht möglich.²⁰ Beschränkungen des Destinatärkreises in *objektiver Hinsicht* sind somit – darüber herrscht Einigkeit – grundsätzlich möglich.²¹ Gewisse Beschränkungen in *subjektiver Hinsicht* dagegen – etwa auf eine Familie, das Personal eines Unternehmens, die Mitglieder eines Vereins oder die Angehörigen eines bestimmten Berufes,²² auf die Mitglieder der betreffenden juristischen Person selbst²³ etc. – werden allgemein als gemeinnützigkeitsschädlich bezeichnet. Vereinzelt wird geltend gemacht, es sei angebracht, den Begriff des „Allgemeininteresses“ eher extensiv auszulegen, da es im Interesse der Allgemeinheit liege, dass auch Interessen von Minderheiten berücksichtigt und gefördert werden. Allerdings sei eine Beschränkung des Destinatärkreises nur insoweit möglich, als die Allgemeinheit zumindest noch ein mittelbares Interesse an der Tätigkeit habe.²⁴

Insgesamt sind die Ausführungen in der schweizerischen Steuerrechtslehre zur Frage der hinreichenden Offenheit des Destinatärkreises in der Regel eher knapp und wenig konkret. Dies mag damit zusammenhängen, dass das Kriterium des offenen Destinatärkreises in der Lehre zum Teil als „zu wenig griffig“ aufgefasst wird.²⁵ Eine gewisse Berechtigung ist dieser Auffassung nicht abzuspüren, hatte sich doch die höchstrichterliche Rechtsprechung in der Schweiz bis vor kurzem nur vereinzelt – und dann oft in eindeutigen Fällen²⁶ – zu diesem Problem auszusprechen. Damit fehlten auch der Steuerrechtslehre bisher genügend konkrete Anhaltspunkte, um sich mit diesem Kriterium detailliert auseinandersetzen zu können.

IV. Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Kriterium des offenen Destinatärkreises

Dies hat sich nun – von der Lehre noch weitgehend unemerkt – geändert. Das Schweizerische Bundesgericht hatte in den letzten zwei Jahren nach einer Phase relativer Ruhe im gesamten Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts mehrmals Gelegenheit, zum Kriterium des offenen Destinatärkreises bzw. genau besehen zur *Gemeinnützigkeitsschädlichkeit eines zu engen Destinatärkreises* Stellung zu nehmen.²⁷ Die augenfällige Häufung entsprechender höchstrichterlicher Urteile ist (jedenfalls für schweizerische Verhältnisse) bemerkenswert. Es lohnt sich daher, einen Blick auf diese Entscheide zu werfen.

1. Der (scheinbar) eindeutige Fall: Ein einziger Destinatär („Sekten-Fall“)

In seinem Entscheid 2C_664/2007 vom 6.3.2008 hatte das Bundesgericht den Fall einer „philanthropischen“ Stiftung mit Sitz in Genf zu beurteilen, die in den Jahren 2002 bis 2004 alle ihre Leistungen ausschließlich einem Verein ebenfalls mit Sitz in Genf zukommen ließ, der die entsprechenden Mittel seinerseits an eine weitere Stiftung, einen anderen Verein sowie an Organisationen auf den Philippinen und in Rumänien weiterleitete, die ebenfalls im humanitären Bereich tätig waren.²⁸ Das Bundesgericht erachtete zwar die statutarischen Ziele der Beschwerdeführerin („des activités à caractère caritatif et humanitaire“) als gemeinnützig, sprach ihr aber die Steuerbefreiung ab, weil sie freiwillig („volontairement“) einen einzigen Destinatär direkt begünstigt habe.²⁹ Unter Berufung auf die Lehre und das KS Nr. 12 führte das Bundesgericht dazu aus, Gemeinnützigkeit verlange einen „unbegrenzten“ Destinatärkreis („un cercle de destinataires illimité“). Zwar dürfe die Zahl der Destinatäre begrenzt sein, *aber der Kreis potentiell Begünstigter müsse unbegrenzt sein*. Die Abgrenzung habe *nach objektiven und nicht nach subjektiven Kriterien zu erfolgen*; dabei müsse verhindert werden, dass Interessengruppen bevorzugt würden, die nicht im Allgemeininteresse tätig seien.³⁰

16 DBG/Greter (Fn. 11), Art. 56 Rn. 30; ähnlich: *Mettrau*, L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique, Diss. Lausanne 1992, S. 116.

17 LIFD/Urech (Fn. 11), Art. 56 Rn. 64; *Mettrau* (Fn. 16), S. 118.

18 LIFD/Urech (Fn. 11), Art. 56 Rn. 65 f.; *Mettrau* (Fn. 16), S. 116 ff.

19 *Trümpy* (Fn. 15), S. 85.

20 *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage 2009, Art. 56 Rn. 75.

21 Dazu etwa LIFD/Urech (Fn. 11), Art. 56 Rn. 66 („limitation objective“); *Locher* (Fn. 15), Art. 56 Rn. 87; ähnlich *Mettrau* (Fn. 16), S. 118; *Reich*, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) Band 58, S. 466 ff., 469; *Fleiner-Gerster/Maissen*, Die Steuerbefreiung von Stiftungen, 2. Aufl. 1992, Kommentar S. 38; *Häfliger*, Zum steuerrechtlichen Begriff der Wohltätigkeit und Gemeinnützigkeit, in: FS 500 Jahre Solothurn im Bund, 1981, S. 307 ff., 312.

22 LIFD/Urech (Fn. 11), Art. 56 Rn. 65; ähnlich *Reich* (Fn. 21), S. 469; *Häfliger* (Fn. 21), S. 312; *Graf*, Steuerbefreiung von Sportvereinigungen, Diss. Zürich 1992, S. 52.

23 *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter* (Fn. 20), Art. 56 Rn. 75.

24 *Häfliger* (Fn. 21), S. 311.

25 DBG/Greter (Fn. 11), Art. 56 Rn. 30.

26 Vgl. als krassen Fall (allerdings aus dem Recht der Personalvorsorge) das Urteil des Bundesgerichts vom 10.4.1987 i.S. Personalvorsorgestiftung der Firma T.K. AG, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) Band 58, S. 39 ff. (faktischer Alleindestinatär), und dazu *Th. Koller*, Stiftungen und Steuern (Fn. 11), S. 74.

27 Die im Folgenden erwähnten Bundesgerichtsentscheide sind alle nicht amtlich publiziert. Sie sind jedoch auf der [Datenbank des Schweizerischen Bundesgerichts](#) unter der Rubrik „Rechtsprechung/Weitere Urteile ab 2000“ abrufbar. Dazu ist in der Suchmaske die jeweilige Aktennummer einzugeben.

28 So ausdrücklich der Sachverhalt (lit. A) im Urteil 2C_664/2007 vom 6.3.2008.

29 A.a.O., Erwägung 3.3.

30 A.a.O., Erwägung 3.2.

Auf den ersten Blick scheint dieses Urteil absolut zutreffend zu sein. Wer während längerer Zeit faktisch nur eine einzige Person (hier einen Verein) begünstigt, wird dem Kriterium der Offenheit des Destinatärkreises offensichtlich nicht gerecht. Bei näherem Hinsehen ergeben sich allerdings gewisse Zweifel. Das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht kennt soweit ersichtlich *kein Unmittelbarkeitsgebot*, d.h. eine steuerbefreite Organisation darf ihre Mittel grundsätzlich an andere gemeinnützige Organisationen weiterleiten.³¹ Trifft dies aber zu, so wäre im Grunde nicht einzusehen, weshalb die die Steuerbefreiung anstrebende Organisation ihre Leistungen mehreren und nicht bloß einer „Unterorganisation“ zukommen lassen muss. Maßgebend sollte eigentlich nur sein, ob am Schluss einer Organisationskette gemeinnützige Zwecke gegenüber einem hinreichend offenen Destinatärkreis tatsächlich verwirklicht werden (wobei selbstverständlich sämtliche Organisationen in der Kette alle Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllen müssten). In casu finden sich immerhin gewisse Anhaltspunkte dafür, dass möglicherweise eine solche Organisationskette hätte vorliegen können.

Organisationsketten, die sich als gemeinnützig ausgeben, sind allerdings – vor allem wenn sie grenzüberschreitend tätig sind – aus praktischen Gründen außerordentlich heikel. Vielfach sind sie *intransparent*, d.h. es lässt sich oft nicht mit genügender Sicherheit feststellen, ob letztlich wirklich gemeinnützige Zwecke verfolgt werden oder ob die Kette nur der Verschleierung dient.³² Gerade der hier diskutierte Fall scheint so zu liegen. Die zuständigen Genfer Instanzen haben die Steuerbefreiung unter anderem auch deshalb verweigert, weil sie den Verein, dem die Beschwerdeführerin ihre Leistungen zukommen ließ, als „humanitäres Fenster“ einer bestimmten Organisation qualifizierte, deren „sektiererisches Treiben“ durch zahlreiche Quellen bestätigt sei („... constituait la vitrine humanitaire de Z., dont les dérives sectaires étaient confirmés par de nombreuses sources“).³³ Andeutungsweise lässt das Bundesgericht durchblicken, dass die „bekehrerischen“ Bestrebungen der von der Beschwerdeführerin Bedachten zu Gunsten sektiererischer Organisationen („un caractère prosélytique en faveur d’organisations sectaires“) letztlich der *Selbsthilfe* („assistance mutuelle“) bzw. der *Unterstützung von Interessengruppen* gleichkäme, was die Gemeinnützigkeit (ebenfalls) ausschließen würde.³⁴ Auch diese beiläufige Erwägung des Bundesgerichts betrifft die Frage der fehlenden Offenheit des Destinatärkreises, hat aber mit der im Zentrum des Urteils stehenden Problematik, dass die Begünstigung nur einer Person die Gemeinnützigkeit ausschließe, nichts zu tun.

2. Die Förderung eines (einzelnen) Berufsstandes („Berufsbildungsstiftung“)

Selbsthilfe schließt – wie das Bundesgericht im vorstehend diskutierten Urteil zutreffend ausführt – nach ständiger Rechtsprechung Gemeinnützigkeit aus. Noch deutlicher kommen die Gemeinnützigkeitsschädlichkeit der Selbsthilfe im Urteil 2C_592/2008 vom 2.2.2009 zum Ausdruck. Die Beschwerde führende Berufsbildungsstiftung bezweckt die Förderung des Aus- und Weiterbildungswesens im Sattler-, Reiseartikel-, Karosseriesattler-, Tapezierer-,

Bodenleger-, Innenausstatter- und Möbeldetailhandelsgeerbe sowie in weiteren branchenverwandten Berufen auf dem Gebiet der Schweizerischen Eidgenossenschaft und des Fürstentums Liechtenstein. Seit Jahren überwies die Stiftung rund zwei Drittel ihrer Erträge dem Stifterverband mit dem Vermerk „Unterstützung Berufsbildung“. Ob die jeweiligen „Berufsbildungsstiftungs-Beiträge“ vom Stifterverband effektiv diesem Zweck zugeführt wurden, war aber nicht klar, da der Verband nicht steuerbefreit ist und keiner aufsichtsrechtlichen Kontrolle unterliegt.³⁵

Ebenso wie die Vorinstanzen lehnte auch das Bundesgericht die Steuerbefreiung ab. Zur Begründung führte es (unter Berufung auf das KS Nr. 12) aus, ein allzu enger Destinatärkreis, z.B. die Begrenzung auf den Kreis einer Familie, die Mitglieder eines Vereins oder die Angehörigen eines bestimmten Berufes, schließe die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit aus. In casu fehle es an einer genügenden Offenheit des Destinatärkreises, weil die Beschwerdeführerin in den letzten Jahren nur einen *einzigsten Destinatär*, nämlich den Stifterverband, berücksichtigt habe. Selbst wenn der Destinatärkreis der Beschwerdeführerin im Zweckartikel ihrer Statuten recht weit gefasst sei, existiere hier faktisch nur ein „Alleindestinatär“. Die Beschwerdeführerin sei im Grunde nichts anderes als ein *Finanzierungsinstrument für die Ausbildungstätigkeiten* des Verbandes. Aber auch wenn eine „integrierte Betrachtungsweise“ zulässig wäre (d.h. wenn die Tätigkeiten des Stifterverbandes im Ausbildungsbereich der Stiftung zugerechnet würden), würde sich der Destinatärkreis der Beschwerdeführerin auf *wenige Berufszweige* erstrecken, so dass er selbst aus dieser Optik als zu eng bezeichnet werden müsste.³⁶ Ergänzend führte das Bundesgericht schließlich noch aus, dass die Beschwerdeführerin mit der Unterstützung des Stifterverbandes in Aus- und Weiterbildungsbelangen vorab *Selbsthilfeszwecke* des Verbandes verfolge.³⁷

In diesem Fall hätte es an sich genügt, die Steuerbefreiung mit dem formalen Argument des „Alleindestinatärs“ zu verweigern. Anders als im zuerst diskutierten „Sekten-Fall“ bietet der Aspekt der Organisationskette hier keine Probleme, da der Destinatär nicht steuerbefreit ist und die Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei ihm als reinem Berufsverband offenkundig nicht erfüllt. Zu Recht lehnt das Bundesgericht in diesem Zusammenhang die von der Stiftung monierte „integrierte Betrachtungsweise“ ab, mit welcher die Tätigkeiten des Berufsverbandes der Stiftung zugerechnet worden wären. Dass das Bundesgericht darüber hinaus aber auch „materiell“ argumentiert, ist für das Gemeinnützigkeitsrecht von zentraler Bedeutung: Die Förderung der Aus- und Weiterbildung weniger Berufszweige

31 Th. Koller (Fn. 2), S. 461.

32 In Ziff. 5 der Praxishinweise (Fn. 13) finden sich detaillierte Ausführungen über die Steuerbefreiung von Institutionen mit gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung bei Tätigkeit im Ausland. Dabei wird verschiedentlich betont, wie groß die Gefahr von Missbräuchen, wie schwer die Kontrolle und wie wichtig die Forderung nach höchster Transparenz sei.

33 A.a.O., Sachverhalt lit. B.

34 A.a.O., Erwägung 3.4.

35 Ur. v. 2.2.2009 – 2C_592/2008, Erwägung 3.

36 A.a.O., Erwägung 4.1 und 4.2 (Hervorhebungen von mir).

37 A.a.O., Erwägung 4.3.

über einen Berufsverband hat Selbsthilfecharakter und genügt dem Erfordernis der hinreichenden Offenheit des Destinatärkreises nicht.³⁸

Überinterpretieren darf man dieses höchstrichterliche Urteil allerdings nicht. Die besondere Gemengelage des konkreten Falles – formal begünstigt wurde von der Stiftung nur der Stifterverband, die Mittel wurden nur für die Förderung weniger Berufszweige verwendet und die behauptete Mittelverwendung war nicht einmal hinreichend nachgewiesen – dürfte den Entscheid maßgebend beeinflusst haben. Bei etwas anders gelagerten Fällen im Bildungsbereich kommt eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit selbst bei einer sehr konkreten Destinatärumschreibung durchaus in Betracht. So werden z.B. Stiftungen, die von natürlichen Personen auf ihr Ableben hin errichtet werden und die Förderung bestimmter Studierender (etwa der Rechtswissenschaft und der Medizin an der Universität Bern) bezwecken, in der Praxis als gemeinnützig anerkannt.³⁹ Das sollte eigentlich mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts in Einklang zu bringen sein. *Denn das Bundesgericht verkennt keineswegs, dass sowohl die Grundausbildung als auch die Weiterbildung das Gemeinwohl fördern,*⁴⁰ aber eben nur, wenn keine Selbsthilfezwecke verfolgt werden; und solche liegen nicht vor, wenn Außenstehende auf den Todesfall hin eine Stiftung zu Gunsten von Schülern oder Studierenden einer bestimmten Ausbildungsrichtung errichten. Problematisch könnte in solchen Fällen nur die Enge des Destinatärkreises sein. Ob aber als Destinatäre die Lehrlinge des Sattlergewerbes in der ganzen Schweiz oder Studierende zweier bestimmter (wenn auch nicht kleiner) Fakultäten einer Universität genannt werden, macht im Grunde, was die „Weite“ des Destinatärkreises betrifft, keinen großen Unterschied. Nach meinem Dafürhalten sollte daher die Beschränkung des Destinatärkreises auf Angehörige weniger Berufszweige oder Studienrichtungen (oder gar auf Angehörige nur eines Ausbildungszweiges) nicht gemeinnützigkeitsschädlich sein, sofern die Zahl potentiell Begünstigter nicht sehr klein ist. Aus dem hier diskutierten höchstrichterlichen Urteil wird man – so bleibt zu hoffen – nichts Gegenteiliges ableiten zu müssen.

3. Die Unterstützung von Angehörigen einer bestimmten Konfession, in deren Dienst sie tätig sind („Fall der selbständigen frommen Stiftung des kanonischen Rechts“)

Beschwerdeführerin im Fall, den das Bundesgericht mit Entscheid 2C_220/2008 vom 9.9.2008 beurteilte, war eine kirchliche Stiftung gemäß Art. 87 ZGB⁴¹, die vom zuständigen Bischof gleichzeitig als „selbständige fromme Stiftung“ im Sinne des kanonischen Rechts anerkannt ist. Sie bezweckt die Hilfeleistung an Priester und alle gottgeweihten Personen, namentlich Seelsorger, Hilfspriester, Spiritualen, Diakone, Ordensfrauen und Ordensmänner, die einen Dienst oder eine Aufgabe innerhalb der römisch-katholischen Kirche des Bistums A. erfüllen oder erfüllt haben, sowie an jene Personen, die vollamtlich oder in Teilzeit eine bedeutende Tätigkeit im Dienste der katholischen Kirche ausüben oder ausgeübt haben, namentlich Pfarrhaushälterinnen, andere Helfer und Helferinnen der Diakonie der Kirche, Seminaristen u.a.m. Die von der Stif-

tung erbrachten Hilfeleistungen bestehen zur Hauptsache in der Bereitstellung einer Wohnung im Falle von Alter, Gebrechlichkeit, Invalidität, Erholungsbedürftigkeit etc. Zum Vermögen der Stiftung gehören verschiedene Heime, darunter auch Alters- und Pflegeheime.

Sowohl die Eidgenössische Steuerverwaltung als auch das Bundesgericht lehnten in diesem (mehrwertsteuerrechtlichen) Fall die Steuerbefreiung unter Berufung auf die fehlende Offenheit des Destinatärkreises ab. Das Bundesgericht führte dazu aus, eine Stiftung, die ihre Leistungen gemäß ihren Statuten *nur Angehörigen einer bestimmten Konfession, in deren Dienst sie tätig sind*, zu erbringen habe, könne grundsätzlich nicht als gemeinnützig bezeichnet werden. Ein Interesse der Allgemeinheit daran, dass der Destinatärkreis auf diese Personen bzw. Personengruppe beschränkt werde, sei nicht zu erkennen. Vielmehr gehe es um die Förderung eines Anliegens, das die Kirche selbst betreffe.⁴²

Im Kern enthalten auch diese Erwägungen Anklänge an die *Selbsthilfeproblematik*. Der Tendenz nach würden sie so mit den entsprechenden Ausführungen in den Praxishinweisen übereinstimmen. Denn steuerbefreiungsschädliche Selbsthilfezwecke sollen nach diesen Praxishinweisen vorliegen, *wenn der Heimbetrieb den Interessen von Mitgliedern der Trägerorganisation dient* (z.B. wenn diese zu Vorzugsbedingungen Zugang zu den Leistungen des Alters- und Pflegeheims haben).⁴³ Handelt es sich bei der Trägerorganisation um eine Stiftung, kann dies allerdings nicht wörtlich verstanden werden, weil die Stiftung keine Mitglieder hat. In einem solchen Fall wäre eigentlich zu prüfen, ob (wie z.B. im vorher besprochenen „Berufsbildungsstiftungs-Fall“) hinter der Stiftung eine weitere Trägerorganisation steht, deren Mitglieder von der Stiftung begünstigt werden. In casu scheint aber gerade dies nicht zuzutreffen, ist die Stiftung doch offenbar nicht von der römisch-katholischen Kirche oder einer ihrer Unterorganisationen errichtet worden, sondern von einem (im Urteil allerdings nicht näher bezeichneten) Stifter, auf dessen wirklichen Willen sich die Beschwerdeführerin im Prozess berief.⁴⁴ Dann aber ist das Urteil rigide: Wer als Privatperson eine Stiftung errichtet, welche die Führung von Alters- und Pflegeheimen ausschließlich für Priester und Ordensleute einer bestimmten Konfession bezweckt, handelt gemäß Bundesgericht nicht gemeinnützig (auch wenn die Zahl der potentiell Begünstigten recht hoch ist!). Das Kriterium der hinreichenden Offenheit des Destinatärkreises wird damit außerordentlich eng gefasst. Gleichzeitig scheint sich hier – ohne dass das Bundesgericht dies ausdrücklich sagt – eine bedeutsame Praxisänderung abzuzeichnen: Im Jahre 1961 stellte sich das Bundesgericht

38 Zur ähnlich gelagerten Problematik des gemeinnützigkeitsschädlichen Selbsthilfezwecks bei Privatschulen siehe Ziff. 2. V. der Praxishinweise (Fn. 13).

39 Ich selber bin z.B. als Vertreter der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bern Mitglied des Stiftungsrates einer solchen steuerbefreiten Stiftung.

40 Ur. v. 2.2.2009 – 2C_592/2008, Erwägung 4.2 (unter Hinweis auf DBG/Greter (Fn. 11), Art. 56 Rn. 25).

41 Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907 (SR 210).

42 Ur. v. 9.9.2008 – 2C_220/2008, Erwägung 3.

43 Ziff. 3. III. der Praxishinweise (Fn. 13).

44 Ur. v. 9.9.2008 – 2C_220/2008, Erwägung 4.

noch ausdrücklich auf den Standpunkt, *die Beschränkung des Destinatärkreises nach religiösen Kriterien stehe nach der in der Schweiz herrschenden Auffassung der Gemeinnützigkeit nicht entgegen, auf alle Fälle soweit es sich um Angehörige einer Landeskirche handle*.⁴⁵ 47 Jahre später scheint das Bundesgericht nun einen deutlichen Schritt in Richtung Säkularisierung im Steuerrecht gemacht zu haben. In der schweizerischen Steuerrechtslehre,⁴⁶ welche eine Abgrenzung des Destinatärkreises nach religiösen Kriterien bis anhin nicht als gemeinnützigkeitsschädlich erachtet hat, wurde ein solcher Weg nicht vorgezeichnet.

Bemerkenswert ist schließlich, *dass die Stiftung von der direkten Bundessteuer wegen Gemeinnützigkeit befreit ist*. Das Bundesgericht hat der Beschwerdeführerin zwar konzidiert, dass der Begriff der Gemeinnützigkeit im Recht der Mehrwertsteuer und im Recht der direkten Bundessteuer grundsätzlich gleich auszulegen sei und dass die Befreiung von der direkten Bundessteuer ein Indiz für die Gemeinnützigkeit bilde. Die Mehrwertsteuerbehörden seien aber nicht an den Entscheid über die direkte Bundessteuer gebunden und hätten die Pflicht, die Frage der Gemeinnützigkeit selber zu prüfen.⁴⁷ Daraus wird man ableiten dürfen, dass das Bundesgericht die Befreiung der Stiftung von der direkten Bundessteuer wohl (ebenfalls) als nicht gesetzeskonform erachten würde, darüber aber nicht befinden konnte, weil diese Frage nicht Prozessgegenstand war.⁴⁸

Nicht zur Diskussion stand im vorliegenden Fall eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung eines *öffentlichen Zwecks*. Der Betrieb von Alters- und Pflegeheimen kann einer öffentlichen Aufgabe entsprechen, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.⁴⁹

4. Der Grenzfall: Die Förderung der solothurnischen Wirtschaft („Fall der Stiftung der Baloise Bank SoBa“)

Die „Stiftung der Baloise Bank SoBa zur Förderung der solothurnischen Wirtschaft“ bezweckt, die solothurnische Wirtschaft zu fördern, indem sie Maßnahmen zur Stärkung des solothurnischen Wirtschaftsraumes mit dem Ziel einer gedeihlichen, strukturell und regional ausgewogenen Wirtschaftsentwicklung initiiert und unterstützt. Zu diesem Zweck richtet sie den sogenannten „InnoPrix SoBa“ mit Preissummen von bis zu 25.000 SFr pro prämiertes Projekt aus.⁵⁰ Die zuständige Steuerbehörde des Kantons Solothurn gewährte der Stiftung – nicht weiter erstaunlich – bei der direkten Bundessteuer (ebenso wie bei der direkten Steuer des Kantons und der Gemeinde) Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger Tätigkeit. Dagegen wehrte sich die Eidgenössische Steuerverwaltung – ebenfalls nicht weiter verwunderlich – durch alle Instanzen; sie blieb damit allerdings – auch vor dem Bundesgericht – erfolglos.

Das Bundesgericht bezeichnete die umstrittene Steuerbefreiung als einen *Grenzfall*.⁵¹ Zur Begründung führte es aus, je enger der Destinatärkreis definiert sei, desto eher rechtfertige es sich, an der Uneigennützigkeit zu zweifeln. Diese fehle praxisgemäß bei wirtschaftlichen oder beruflichen Vereinigungen, deren Interessen allein auf die Förderung jener des Berufsstandes oder eines oder mehrerer (beschränkter) Wirtschaftszweige gerichtet seien.⁵² In casu diene die Stiftung zwar bis zu einem gewissen Grad

indirekt eigenen wirtschaftlichen Interessen der Stifterin – einer Bank (sic!) – mit Public Relations, Imageförderung, allfälliger Herstellung von Geschäftskontakten, Pflege von Kundenbeziehungen etc.⁵³ Bei der Vergabe des „InnoPrix SoBa“ gehe es aber nicht primär darum, das wirtschaftliche Fortkommen einzelner Personen oder Unternehmen zu fördern, sondern den Wirtschaftsstandort Solothurn im allgemeinen Interesse mittels finanzieller Anreize für innovative Projekte attraktiver zu gestalten und Arbeitsplätze zu schaffen bzw. zu erhalten sowie den Know-how-Transfer zwischen Forschung und technischer Applikation zu fördern. Die damit verbundenen wirtschaftlichen Vorteile für die einzelnen Unternehmer oder Fachhochschulen würden Mittel zum Zweck bilden und seien nicht eigentliches wirtschaftliches Ziel der Aktivitäten der Beschwerdegegnerin.⁵⁴ Die Tätigkeit der Beschwerdegegnerin erfolge altruistisch, da sie nicht nur Projekte aus dem engeren Gebiet des Kantons Solothurn (Herkunftsprinzip) oder von der Stiftung oder der Stifterin nahestehenden Unternehmen oder Forschungseinheiten fördere, sondern generell solche von Wettbewerbsteilnehmern, die dem Wirtschaftsraum Solothurn positive wirtschaftliche Impulse verleihen würden (Auswirkungsprinzip). Der Kreis der möglichen Destinatäre gehe über die „solothurnische Wirtschaft“ bzw. den „solothurnischen Wirtschaftsraum“ hinaus. Zwar bestehe zu Gunsten der Stifterin eine gewisse „imagefördernde Bekanntmachungsleistung“; diese sei indessen gegenüber der im Allgemeininteresse (regionale Innovationsförderung) liegenden Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung.⁵⁵

In der Tat wird man dem Bundesgericht – gerade auch im Vergleich zu den vorher diskutierten Entscheiden – beipflichten müssen, dass es sich beim vorliegenden Fall

45 BGE 87 I 19 E. 4 S. 26. In casu ging es um den Betrieb eines Heimes für italienische Fremdarbeiter römisch-katholischer Konfession und deren Angehörige. Der um Steuerbefreiung nachsuchende Verein stellte im fraglichen Heim unter anderem auch 32 Wohnzimmer für Mädchen zur Verfügung. Dazu führte das Bundesgericht aus: „Ebenso leuchtet ein, dass für alleinstehende Mädchen in einem fremden Lande mit anderer Sprache ein erhöhtes Bedürfnis nach sittlich einwandfreien Wohnzimmern besteht, dem durch das normale, zurzeit ohnehin fast überall zu kleine Angebot nicht genügt wird.“ (BGE 87 I 19 E. 4 S. 28); der sittliche Schutz römisch-katholischer Italienerinnen wurde seinerzeit als im Allgemeininteresse liegend erachtet. Interessant wäre nun zu wissen, ob heute nach dem hier besprochenen Urteil der sittliche Schutz z.B. von Muslimen anders gewertet würde.

46 Dazu vorn Ziff. III.

47 A.a.O., Erwägung 5.1.

48 Die Befreiung von der direkten Bundessteuer wird nicht von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, sondern von der kantonalen Steuerverwaltung desjenigen Kantons, in dem die Stiftung ihren Sitz hat, verfügt. Ob diese Steuerbefreiung im Nachgang zum hier diskutierten Bundesgerichtsurteil von der zuständigen Steuerverwaltung überprüft wurde, entzieht sich meiner Kenntnis.

49 Vgl. dazu etwa KS Nr. 12 (Fn. 8) Ziff. II. 4. sowie Praxishinweise (Fn. 13) Ziff. 3. II.; *Imthurn* (Fn. 13), S. 766; *DBG/Greter* (Fn. 11), Art. 56 N 35 ff.; *LIFD/Urech* (Fn. 11), Art. 56 N 80 ff.

50 Urt. v. 11.6.2008 – 2A.42/2007, lit. A des Sachverhalts.

51 A.a.O., Erwägung 3 (Ingress).

52 A.a.O., Erwägung 2.1.

53 A.a.O., Erwägung 3.1.

54 A.a.O., Erwägung 3.2.1.

55 A.a.O., Erwägung 3.2.3.

nicht um einen klaren Fall von Gemeinnützigkeit handelt, sondern – wenn überhaupt – um einen Grenzfall. Auf den ersten Blick unproblematisch erscheint der Fall unter dem Gesichtspunkt der Offenheit des Destinatärkreises. *Denn weiter gefasst könnte der Destinatärkreis gar nicht sein:* Jedermann (woher auch immer er stammt), der dem so-lothurnischen Wirtschaftsraum positive Impulse verleiht, kommt als potentiell Begünstigter in Betracht. Heikel sind in casu allerdings die enge Verbindung der Stiftung zur Stifterin und vor allem die Werbeeffekte zugunsten der Stifterin, die mit der Tätigkeit der Stiftung verbunden sind. Bei genauerer Betrachtung könnte der Fall aber auch unter dem Gesichtspunkt der Offenheit des Destinatärkreises problematisch sein. Direkt profitieren von den Leistungen der Stiftung zwar die Urheber und Urheberinnen der prämierten Projekte, indirekt aber (nur) die Angehörigen des Wirtschaftsraumes Solothurn, also eines begrenzten geographischen Gebiets. Eine gewisse Nähe zur Selbsthilfe ist somit (auch hier) nicht ganz von der Hand zu weisen.

Insgesamt ist nach meinem Dafürhalten jedenfalls mehr als fraglich, ob die Stiftung wirklich das Kriterium der Uneigennützigkeit erfüllt.⁵⁶

V. Fazit

Die skizzierten höchstrichterlichen Urteile zeigen einen deutlichen Trend auf: Das Schweizerische Bundesgericht ist in neuerer Zeit bei der Annahme einer zur Steuerbefreiung berechtigenden Gemeinnützigkeit äußerst zurückhaltend.⁵⁷ *Insbesondere das Kriterium der hinreichenden Offenheit des Destinatärkreises wird relativ streng gehandhabt.* Die Einschränkung des Kreises potentiell Begünstigter auf Angehörige einer Sekte, auf Mitglieder eines Berufsstandes oder auf Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen einer (Landes)Kirche gilt als zu eng und soll daher gemeinnützigkeitsschädlich sein. Besonders kritisch wird die Frage des Destinatärkreises, wenn die Umschreibung der Begünstigten die Verfolgung von *Selbsthilfeszwecken* auch nur in Anklängen suggeriert. Das ist je nach den Umständen nicht unproblematisch. Im „Sekten-Fall“ und im Fall der Berufsbildungsstiftung lagen die Selbsthilfeszwecke *aufgrund der gesamten Organisation, in welche die fraglichen Stiftungen eingebunden waren*, auf der Hand. Anders dürfte es sich damit aber im Fall der kirchlichen Stiftung gehandelt haben, hatte doch nicht die Kirche selbst, sondern ein (im Urteil nicht näher bezeichneter) Stifter Vermögen für die Alters- und Invalidenvorsorge von Geistlichen etc. zur Verfügung gestellt. Indem das Bundesgericht auch hier (recht rigide) von einem zu engen Destinatärkreis ausging und ausführte, es sei kein Interesse der

Allgemeinheit daran zu erkennen, dass der Destinatärkreis auf diese Personengruppe beschränkt werde, konnte es aber wenigstens den Vorwurf vermeiden, eine kirchliche Stiftung günstiger behandelt zu haben als eine Stiftung aus dem Umfeld einer Sekte.

Das Urteil im Fall der „Stiftung der Baloise Bank SoBa zur Förderung der solothurnischen Wirtschaft“ steht zu den anderen drei Entscheiden, insbesondere zum Fall der kirchlichen Stiftung, der Tendenz nach in einem gewissen Gegensatz. Die Unterstützung von Projekten zur Förderung der Wirtschaft einer bestimmten Region soll gemeinnützig sein, das Führen von Alters- und Pflegeheimen für Priester, Ordensleute, Pfarrköchinnen etc. aber nicht? Dass das Bundesgericht den Solothurner Fall als Grenzfall bezeichnet, ist ein schwacher Trost. Ein gewisses Unbehagen bleibt, wenn die höchstrichterliche Rechtsprechung im Gemeinnützigkeitsrecht die Förderung wirtschaftlicher Anliegen steuerlich günstiger behandelt als die Vorsorge für alte und invalide Menschen (auch wenn es sich dabei „nur“ um Angehörige einer bestimmten Konfession handelt).

Positiv an der Sache ist demgegenüber ein anderer Umstand: Die zu beurteilenden Fälle haben dem Schweizerischen Bundesgericht die Möglichkeit gegeben, sich innerhalb eines kurzen Zeitraums mehrfach näher zur Gemeinnützigkeitsschädlichkeit eines zu engen Destinatärkreises zu äussern und so diesem Kriterium ein wenig konkretere Konturen zu verleihen. Damit ist nicht nur den Praktikern im schweizerischen Steuerrecht gedient. Auch der Steuerrechtslehre eröffnet sich so die Chance, sich mit der (eher restriktiven) Stoßrichtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Gemeinnützigkeitsrecht auseinanderzusetzen. Allerdings vermögen die skizzierten Urteile erst eine gewisse Tendenz aufzuzeigen. Weitere Konkretisierungen des Kriteriums des offenen Destinatärkreises sind über kurz oder lang unerlässlich.

⁵⁶ Es ist nicht ausgeschlossen, dass das Bundesgericht gegenteilig entschieden hätte, wenn die Vorinstanz die Steuerbefreiung nicht gewährt hätte und so die Stiftung hätte Beschwerde führen müssen. Das Bundesgericht neigt in Steuerbefreiungssachen in Grenzfällen erfahrungsgemäß dazu, eher das Urteil der Vorinstanz zu bestätigen, als es aufzuheben (vgl. dazu als Beispiel bereits etwa BGE 113 Ib 7 [„Welttheatergesellschaft Einsiedeln“]).

⁵⁷ Diese Zurückhaltung hat auf der Ebene der Rechtsprechung (auch unterer Instanzen) in der Schweiz Tradition (vgl. dazu etwa die Fallbeispiele bei *Locher* (Fn. 15), Art. 56 N 92 f.). Die Praxis der Steuerbehörden dagegen dürfte – wie das oben besprochene Beispiel der kirchlichen Stiftung sehr schön illustriert – zum Teil großzügiger sein.